Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 33983 du rôle
Inscrit le 6 février 2014

Audience publique du 16 juin 2015

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ..., Luxembourg,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33983 du rôle et déposée le 6 février 2014 au greffe du tribunal administratif par la société à responsabilité limitée Loyens & Loeff Luxembourg s.à r.l., avocat à la Cour, ayant son siège social à L-2540 Luxembourg, 18-20 rue Edward Steichen, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, représentée par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B …, représentée par son gérant actuellement en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 novembre 2013, répertoriée sous le numéro C 18731 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 mai 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 5 juin 2014, par la société à responsabilité limitée Loyens & Loeff Luxembourg s.à r.l. au nom et pour compte de la société à responsabilité limitée ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 juillet 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège Le Gouellec, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives.

Il ressort des explications concordantes des parties ainsi que des pièces versées en cause, et notamment du dossier administratif, que suite au dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2011, le bureau d'imposition, Sociétés 6, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », s'adressa en date du 19 avril 2013 à la société à responsabilité limitée ..., ci-après désignée par « ... »,

sur le fondement du § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », afin de l'informer qu'il envisage de s'écarter de la déclaration pour l'impôt précitée.

Par courrier de son mandataire du 13 mai 2013, la ... prit position par rapport à l'écrit précité du bureau d'imposition du 19 avril 2013.

Le 23 mai 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de la ... le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2011.

Le 21 juin 2013, le mandataire de la ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre les bulletins précités de l'année 2011.

Par décision du 4 novembre 2013, le directeur rejeta la réclamation précitée comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 21 juin 2013 par le sieur Petrus V. S. Moons, de l'association d'avocats « Loyens Loeff », au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2011 et contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011, tous les deux émis en date du 23 mai 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 107, 228, 238, 254 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de lui avoir refusé l'application des dispositions (i.e. l'exonération partielle de 80% du montant net positif des redevances perçues à titre de rémunération pour l'usage sinon la mise à disposition, entre autres, de marques, brevets, modèles et noms de domaines) prévues à l'endroit de l'article 50bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ; qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;
qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En fait

Considérant que la réclamante explique qu'elle « a été constituée en date du 26 août 2011 par une société de droit anglais, ... par apport des actifs et passifs, détenus via une succursale indigène, en échange de parts sociales » d'elle-même ; que « les actifs de la succursale apportés au jour de la constitution de la Société (i.e. de la réclamante) comprenaient essentiellement des marques et brevets, modèles, et noms de domaines » ; que « suite à sa constitution, la Société perçoit des redevances en relation avec l'usage et la concession de droits de propriété intellectuelle en vertu d'un contrat de licence conclu entre la Société et la société de droit anglais, ..., entré en vigueur au jour de la constitution par apport soit le 26 août 2011 et relatif notamment aux droits apportés au jour de la constitution de la Société », cet apport ayant été réalisé « en application de l'article 172 LIR, paragraphe 4 par continuité des valeurs comptables » ;

Considérant encore que « par un courrier en date du 19 avril 2013 (...) le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 6 de l'Administration des Contributions Directes a contesté l'application de l'article 50 bis L.I.R. aux redevances perçues par la Société pour l'usage de droits de propriété intellectuelle (...) » ; que « le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 6 de l'Administration des Contributions Directes a dans un premier temps considéré que les ... concernés étaient non-éligibles et que l'acquisition de ces mêmes droits avait été faite d'une partie liée » ; que « pour ce faire, le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 6 de l'Administration des Contributions Directes a considéré les relations existants (sic) entre la société de droit anglais, ... et les cédants des ... concernés » ; qu'à titre de prise de position, « un courrier de contestation a été adressé au bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 6 de l'Administration des Contributions Directes en date du 13 mai 2013 » ;

En droit

Considérant, de prime abord, qu'il y a lieu d'analyser et d'éclaircir avant tout trois points majeurs qui décident de l'applicabilité du régime de faveur tel qu'instauré par l'article 50bis L.I.R. au cas d'espèce, ceux-ci consistant notamment en la nature même des droits de propriété intellectuelle en question, en la date d'acquisition des droits litigieux, ainsi que, finalement, en la relation existant entre leur acquéreur et leur cédant ;

Considérant qu'en ce qui concerne la nature des droits éligibles, il échet d'évoquer le 1er alinéa de l'article 50bis L.I.R., en vertu duquel sont exonérés à raison de 80% de leur montant net positif, les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur des logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un nom de domaine, d'un dessin ou d'un modèle ; qu'est à considérer comme revenu net, le revenu brut diminué des dépenses en relation économique directe avec ce revenu, y compris l'amortissement annuel ainsi que, le cas échéant, une déduction opérée pour dépréciation ;

Considérant qu'en ce qui concerne la relation existant entre la réclamante et le cédant des droits, il y a lieu de garder en mémoire l'alinéa 5 de l'article 50bis L.I.R., celui-ci retenant notamment que l'application des alinéas 1 et 3 est soumise à la condition additionnelle que le droit n'ait pas été acquis d'une personne qui a la qualité de société associée, une société étant à considérer de telle au sens de cet alinéa :

a. si elle détient une participation directe d'au moins 10% dans le capital de la société bénéficiaire du revenu, ou

b. si son capital est détenu directement à raison d'au moins 10% par la société bénéficiaire du revenu, ou

c. si son capital est détenu directement à raison d'au moins 10% par une troisième société et que celle-ci détient une participation directe d'au moins 10% dans le capital de la société bénéficiaire du revenu ;

Considérant, finalement, qu'en ce qui concerne la date d'acquisition des droits, il importe de consulter le 4e alinéa du dit article 50bis L.I.R. qui contient, entre autres, la condition explicite que le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007, ceci constituant une mesure qui vise avant tout l'exclusion des mesures favorables de l'article 50bis L.I.R. de tous les droits non récemment constitués ou acquis, notamment afin de cultiver de nouvelles idées et de promouvoir des concepts innovateurs ;

<u>En ce qui concerne la nature des droits de propriété intellectuelle</u>

Considérant qu'en ce qui concerne la nature des droits de propriété intellectuelle, le bureau d'imposition a retenu, dans un premier temps, que la réclamante « perçoit des redevances pour l'usage et la concession d'usage de certains ... » ; que « les contrats de vente (Assignment of IP Rights, Asset Purchase Agreement et Sweep Assignment of IP Rights) ne portent pas exclusivement sur des ... éligibles (i.e. brevets, marques, modèles, noms de domaine), mais également sur des droits non-visés par l'alinéa 1er de l'article 50bis L.I.R. (goodwill, bases de données, autres droits d'auteur, savoir-faire, procédés secrets et autres droits futurs enregistrés ou non-enregistrés) » ;

Considérant que le bureau d'imposition, afin d'être en mesure de voir plus clair en ce qui concerne la nature des droits, « a demandé des renseignements complémentaires concernant les droits commercialisés par la » réclamante, alors qu' « à défaut de contrat de licence prévoyant expressément les ... éligibles à l'article 50bis L.I.R., l'exonération partielle ne saurait être accordée » ; qu' « au cas où les contrats prévoient également des droits non-éligibles à l'article 50bis L.I.R., les redevances sont à scinder et uniquement la quote-part se rapportant aux droits éligibles peut tomber dans le champ d'application de l'article 50bis L.I.R. » ;

Considérant que la requérante y a rétorqué moyennant une missive datant du 13 mai 2013 et contenant de nombreuses annexes spécifiant et détaillant la multitude de brevets, marques déposées, modèles et dessins générant des redevances ; qu'après analyse, le bureau d'imposition a pu s'assurer du fait que la grande majorité des droits était effectivement susceptible de profiter de l'exonération partielle telle que prévue par l'article 50bis L.I.R. ; qu'il a dès lors reconnu sous forme écrite que « la plupart des droits de propriété intellectuelle sont des droits visés par l'article 50bis, alinéa 1er de la L.I.R. », de sorte qu'il y a lieu d'admettre que le conflit entourant ce point litigieux s'avère dorénavant résolu ;

<u>En ce qui concerne la relation entre l'acquéreur et le cédant</u>

*Considérant que le bureau d'imposition énonce qu' « en date du 26 août 2011, la société « ... » (i.e. la réclamante) s'est vu attribuer tout l'actif et le passif de la succursale luxembourgeoise appartenant à la société anglaise « .... » (« **...** ») dans le cadre d'une opération fiscalement neutre couverte par l'article 172, alinéa 4 L.I.R. » ; qu' « aux termes de l'article 170, alinéa 5 L.I.R., les biens apportés à la société luxembourgeoise « ... » sont réputés acquis à la date d'acquisition retenue par la société apporteuse ... » ; qu' « en l'occurrence, ... a acquis les ... dans le cadre de trois contrats de vente (...) » (Assignment of IP Rights, Asset Purchase Agreement et Sweep Assignment of IP Rights) ;*

Considérant dès lors que la requérante s'est vu attribuer lors de sa constitution en date du 26 août 2011 les actifs et passifs de la succursale indigène de la société de droit anglais, ..., celle-ci

ayant reçu, en échange, l'ensemble des parts sociales de la requérante ; que les actifs de la succursale, concernés par l'apport susmentionné, s'entendaient de marques, brevets, modèles et noms de domaines ; que la constitution de la réclamante par apport en nature a été actée dans ses statuts qui mentionnent explicitement que « ..., représenté comme indiqué ci-dessus, déclare souscrire à toutes les vingt-cinq mille (...) parts sociales sous forme nominative, d'une valeur nominale de un dollar (USD 1) chacune, et les libérer intégralement par un apport en nature se composant de tout l'actif et passif détenu par ... qui est affecté à la date des présentes à sa succursale luxembourgeoise (l'Actif et le Passif de la Succursale), soit ... (Luxembourg Branch) (la Succursale), dont le siège social est situé au ..., immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B ... » ; que suivant la réclamante, « il est donc avéré que l'apport a été réalisé au jour de sa constitution et qu'elle n'avait pas au moment de l'apport de société-mère, filiale ou sœur » ;

Considérant que le point de vue du bureau d'imposition fut d'ailleurs un tout autre, celui-ci arguant qu' « afin de contrôler si l'alinéa 5 de l'article 50bis L.I.R. est rempli, il faut vérifier si les actifs n'ont été transmis par la société-mère, une filiale ou une autre société-sœur (détention d'au moins 10% dans le capital dans chaque cas) » ; qu'en ce qui concerne les trois différents contrats de vente des droits de propriété intellectuelle stipulés entre la réclamante et sa prétendue société-mère, le bureau d'imposition précise que :

a. *« Assignment of IP Rights : les actifs ont été cédés par une société-sœur de ... notamment une société des .... « .... ». Comme indiqué dans votre réponse du 4 avril 2013, cette société était détenue à 100% par la société-mère de ... à savoir « .... ». L'alinéa 5 lettre c) de l'article 50bis L.I.R. ne se trouve donc pas rempli.*

b. *Asset Purchase Agreement : les actifs ont été cédés par une société-sœur de ... notamment une société des ... « ... ». Comme indiqué dans votre réponse du 4 avril 2013, cette société était détenue à 100% par la société-mère de ... à savoir « .... ». L'alinéa 5 lettre c) de l'article 50bis L.I.R. ne se trouve donc pas rempli.*

c. *Sweep Assignment of IP Rights : les actifs ont été cédés par une personne physique (bénéficiaire économique ultime) ainsi que par la société-mère de .... Bien que le test des sociétés associées est rempli pour la vente par la personne physique, il en est autrement pour la vente par « ... ». L'alinéa 5 lettre a) stipule que la société cédante (« .... ») ne doit pas détenir plus de 10% dans le capital de la société acquéreuse (...).*

Vu qu'en l'occurrence, « ... » a acquis les ... d'une société associée au sens de l'article 50bis, alinéa 5 L.I.R., les revenus perçus pour l'usage ou la concession d'usage desdits droits, qui par ailleurs ne rangent pas tous parmi les droits éligibles au sens de l'article 50bis, alinéa 1er L.I.R., ne peuvent pas bénéficier de l'exemption partielle instaurée à l'article 50bis L.I.R. » ;

Considérant que l'intégralité des droits de propriété intellectuelle a été acquise par la réclamante lors de sa constitution en date du 26 août 2011 moyennant libération de son capital social par un apport en nature des dits droits de propriété intellectuelle, ces droits ayant appartenu auparavant à la succursale indigène de la société de droit anglais .... ; que cet apport a été fait à la valeur comptable, conformément aux dispositions de l'article 172, alinéa 4 L.I.R., disposant que lorsqu'une société d'un Etat membre autre que le Luxembourg transfère, dans le cadre d'un apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise, d'une fusion ou d'une scission, un établissement stable situé au Luxembourg à une autre société résidente d'un Etat membre, cette transmission peut se faire soit à la valeur comptable des biens sans l'application des dispositions de l'article 169 (celui-ci ayant trait à la détermination et à l'imposition du bénéfice de liquidation), soit à

une valeur comprise entre la valeur comptable et la valeur d'exploitation, dans la mesure où l'organisme bénéficiaire reprend l'évaluation opérée par l'organisme apporteur, les dispositions de l'article 170, alinéa 5, étant dans ce cas d'application correspondante ;

Considérant qu'il s'avère que l'article 170, alinéa 5 L.I.R. constitue donc en quelque sorte le corollaire de l'article 172, alinéa 4 L.I.R., en retenant, notamment, que lorsque l'organisme bénéficiaire ou les organismes bénéficiaires continuent les valeurs comptables alignées au bilan de l'apporteur, les biens apportés sont réputés acquis à la date d'acquisition retenue par l'organisme apporteur ; que le bureau d'imposition en a conclu que « comme l'apport a été fait à la valeur comptable suivant les dispositions de l'article 172, alinéa 4 L.I.R., il faut vérifier les relations qui ont existées (sic) entre la société anglaise et le vendeur des biens au moment du transfert » ;

Considérant qu'il s'ensuit qu'en l'espèce deux problématiques différentes mais sinon essentielles se sont mêlées ;

que d'une part celle à propos de la relation existant entre la société apporteuse et la société bénéficiaire au moment de l'apport même, l'apport, pour ce qui est de l'applicabilité de l'article 50bis L.I.R., étant à analyser, conformément au point 5.3. de la circulaire L.I.R. n° 50bis/1 du 5 mars 2009, « au moment de la cession du droit immatériel » ; que cette problématique est dorénavant résolue à l'aide de la formulation claire qu'en procure la dite circulaire, ceci dans le sens que l'interprétation a priori admise ne prête, per se, pas à critique si l'ensemble des autres critères et conditions sont valablement remplis ;

que d'autre part, la problématique à propos du niveau à prendre en considération pour effectuer l'analyse fiscale en ce qui concerne la condition posée par l'alinéa 5 de l'article 50bis L.I.R. (soit au niveau de l'apporteur et de l'organisme bénéficiaire, soit au niveau de la société-mère et/ou société-sœur et de l'apporteur) dans les cas, tel en l'espèce, où le contribuable opte pour la neutralité fiscale lors de l'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise sans la moindre découverte des plus-value inhérentes aux différents postes bilantaires (cf article 172, alinéa 4 L.I.R.) ;

Considérant qu'à ce titre, la requérante critique les bulletins litigieux qui mentionnent « que les ... ont été acquis de sociétés associées, l'apport ayant été fait à la valeur comptable en application de l'article 172 LIR paragraphe 4, et qu'il convient dès lors de vérifier les relations qui existaient entre .... et le vendeur des ... au jour du transfert » ; qu'elle va même plus loin, rejetant cette assertion au motif que « cette analyse ne fait cependant l'objet d'aucune justification ni dans le courrier en date du 19 avril 2013 adressé à la Société (i.e. à la réclamante) par le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 6 de l'Administration des Contributions Directes ni dans les Bulletins litigieux » ; qu'il lui semble « dès lors qu'une telle analyse reviendrait à considérer que l'article 172 paragraphe 4 implique une continuité de la personnalité juridique de l'apporteur » ;

Considérant, en outre, que d'après la requérante, « l'article 172 LIR pose un principe général d'imposition des plus-values latentes en cas de transfert d'un organisme à caractère collectif résident dont l'assujettissement à l'impôt s'éteint de fait au Luxembourg soit d'un organisme à caractère collectif résident qui liquiderait son établissement stable indigène, ou le transférerait (sic) à l'étranger » ; que « cette règle d'imposition connaît des exceptions tenant aux opérations transfrontalières telles que visées par la directive européenne 90/434/CEE, et reprise notamment en son alinéa 4 qui prévoit que le transfert d'un établissement stable situé au Luxembourg à une société résidente d'un Etat membre de l'Union Européenne, peut se faire à valeur comptable, sans découverte des plus-values latentes inter alia que l'organisme bénéficiaire continue les valeurs de l'organisme apporteur » ; que l'article « 172 LIR alinéa 4 octroie un report d'imposition des plus-values latentes tel qu'en cas de réalisation dudit bien la plus-value latente sera taxable entièrement dans le chef du bénéficiaire de l'apport » ;

Considérant que la réclamante continue à asserter que « cette exception au principe général d'imposition posé par l'article 172 LIR doit s'entendre de manière restrictive et ne permet pas de lecture ou d'interprétation extensive qui s'écarterait du texte de la loi » ; qu' « ainsi, il ne peut être déduit de l'article 172 LIR alinéa 4 que le fait de continuer les valeurs comptables implique une continuité de la personnalité juridique de l'organisme apporteur » ; que « si par exemple une telle continuité existe en cas de fusion par absorption en application de la loi sur les sociétés du 10 août 1915 telle qu'amendée (article 274), une société ne peut être réputée continuer un établissement stable qui n'est pas doté lui-même d'une personnalité juridique distincte » ;

Considérant que, parallèlement, « une justification ne peut de même pas être trouvée sur base de l'article 170 LIR alinéa 5 auquel l'alinéa 4 de l'article 172 LIR renvoie » ; que « l'article 170 LIR alinéa 5 prévoit qu'en cas de continuité « des valeurs comptables alignées au bilan de l'apporteur, les biens acquis sont réputés acquis à la date d'acquisition retenue par l'organisme apporteur » et pose donc comme principe que le bénéficiaire de l'apport peut se prévaloir de la date d'acquisition du bien apporté telle que retenue par l'apporteur en instaurant une fiction déviant de la réalité juridique » ; que « l'article 170 LIR alinéa 5 est de fait également d'interprétation restrictive et on ne peut déduire de cette fiction instaurée par l'article que le bénéficiaire de l'apport est réputé prendre la place de l'apporteur dans ses relations contractuelles passées » ;

Considérant que la réclamante en tire la conclusion « que l'application des articles 172 LIR alinéa 4 et 170 LIR alinéa 5 n'implique pas (i) que soit ignorée la contribution faite par l'apporteur au bénéficiaire de l'apport, apport à titre onéreux rémunéré par des actions émises par le bénéficiaire de l'apport, (ii) que les conditions tenant à l'absence de lien de parenté posées à l'article 50 bis LIR soient vérifiées au niveau de l'apporteur, ..., qui dans le cas d'espèce n'est pas un contribuable résident » ; qu' « en l'espèce les ... éligibles constitués après 2007 ont été contribués à la » réclamante « par une entité non liée au jour de l'apport, ..., si bien que les conditions d'application de l'article 50 bis LIR sont remplies dans le chef » de la requérante « à compter de sa date de constitution soit le 26 août 2011 » ;

Considérant qu'il importe, tout d'abord et à titre de réplique à l'allégation de la réclamante consistant à affirmer que le bureau d'imposition aurait supposé que l'article 172, alinéa 4 L.I.R. impliquerait une continuité de la personnalité juridique de la société apporteuse dans le chef du bénéficiaire, de préciser avec fermeté qu'il y a lieu de se référer en matière fiscale, non pas seulement à la réalité juridique, mais, avant toutes choses et en ce qui concerne plus spécifiquement l'interprétation du droit matériel relatif aux collectivités, au principe de la prééminence de la réalité économique, tel qu'il est ancré à l'endroit du paragraphe 11 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) ; que ce principe de l'appréciation d'après les critères économiques (wirtschaftliche Betrachtungsweise) retient qu'il ne suffit pas de s'arrêter aux seules formes juridiques choisies par les parties pour réaliser une opération déterminée, mais, au-delà de l'apparence juridique, de rechercher et d'analyser la réalité économique recouverte par lesdites formes juridiques ; qu'en effet, il est de principe en droit fiscal que les faits et les actes juridiques doivent être interprétés et appréciés à la lumière de critères économiques ;

Considérant que la réclamante tend à insinuer que le bureau d'imposition soutiendrait la théorie de la continuité juridique en cas d'apport fiscalement neutre, quod non ; que même si tel aurait été le cas, il n'en demeure pas moins que l'essence même de cette théorie n'est aucunement de nature à compromettre le fait que le changement de la personnalité juridique, à lui seul, n'influe en rien sur l'analyse à effectuer, le cas échéant, afin de déterminer à quel niveau il convient de décider si les critères ancrés à l'alinéa 5 de l'article 50bis L.I.R. doivent être remplis ; que la discussion à propos du

niveau auquel s'appliquent les dispositions anti-abusives contenues dans l'alinéa 5 de l'article 50bis L.I.R. ne trouve ses origines non pas dans la loi sur les sociétés du 10 août 1915, mais, en principe, et sauf disposition contraire explicite, dans l'appréciation d'après les critères économiques ;

Considérant qu'il importe dès lors de consigner quelle peut être une telle disposition contraire susceptible de dévier à la règle générale de l'appréciation, en matière fiscale, d'après les critères économiques ; qu'une fiction spécialement instaurée par la loi fiscale afin de procurer un avantage pécuniaire à des contribuables se trouvant dans une situation quelque peu hors du commun peut constituer une telle disposition contraire ; que l'article 172, alinéa 4 L.I.R. constitue justement un tel régime de faveur, le choix d'y opter dépendant d'ailleurs toujours et sans exception de la volonté du contribuable et non pas du bureau d'imposition ;

Considérant que l'idée à la base des articles 170, alinéa 5 et 172, alinéa 4 L.I.R., à l'instar de l'interprétation qu'en donne la réclamante, était celle de faire éviter à certains contribuables personnes morales (la même idée étant reprise par l'article 59 L.I.R. pour ce qui est des exploitants individuels, i.e. des personnes physiques) de se voir contraints à payer, du seul fait de transférer leur siège de direction effective sinon leur administration centrale dans un autre Etat, un supplément d'impôt considérable, celui-ci se référant exclusivement à d'éventuelles plus-values inhérentes aux divers postes de leur capital d'exploitation ; que cette mesure ne constitue donc autre chose qu'une claire mesure de faveur, tendant à éviter aux contribuables se trouvant dans une telle situation de se retrouver dans la nécessité de subir des contributions pécuniaires supplémentaires sur des bénéfices purement théoriques et non effectivement réalisés, le bénéfice de cette mesure dépendant, en pratique, naturellement de la volonté de quiconque en est concerné, celui-ci devant, notamment, attirer l'attention du bureau d'imposition sur le fait qu'il souhaite en tirer parti ;

Considérant que les conséquences de l'application (volontaire) de ces dispositions sont d'abord que la date d'acquisition des biens dont la plus-value ne fut pas découverte est celle de leur acquisition initiale et non pas celle de leur reprise dans le nouveau patrimoine d'exploitation (i.e. dans le patrimoine d'exploitation de la société nouvellement constituée, en l'espèce la réclamante) et puis que la valeur par laquelle les biens sont incorporés dans le nouveau capital d'exploitation est, en principe, celle par laquelle ils ont également figuré dans l'actif net investi de la société apporteuse (i.e. que le transfert se fait presque toujours à la valeur comptable, le choix pour une valeur intermédiaire avec découverte d'une partie des plus-values uniquement ne se faisant que dans de très rares cas) ; que les valeurs retenues à l'endroit du capital d'exploitation nouvellement créé constituent des valeurs purement fiscales divergeant naturellement fortement des valeurs réelles telles qu'elles s'établiraient entre des parties tierces, non liées l'une par l'autre ; qu'une telle fiction, spécialement instaurée par la loi à une fin précise, l'emporte bien sûr sur le critère général de l'appréciation d'après les critères économiques ; qu'admettre le contraire équivaudrait à compromettre la nature même d'une telle fiction purement fiscale, celle-ci étant dorénavant dépourvue de toute raison d'être sinon de sa légitimation même ;

Considérant qu'en transposant les modalités de ce principe au cas d'espèce, il importe de retenir que fiscalement, donc également pour ce qui est de l'applicabilité des dispositions de l'alinéa 5 de l'article 50bis L.I.R., il y a lieu de faire abstraction de l'opération d'apport de l'ensemble du patrimoine d'exploitation détenu par l'établissement stable luxembourgeois (i.e. de la succursale) de ... Ltd. moyennant échange contre des parts sociales de la réclamante, nouvellement constituée en date du 26 août 2011 ; qu'il en découle de plein droit qu'il échet d'analyser dorénavant la relation qui a existé au moment du transfert des droits de propriété intellectuelle litigieux entre la société de droit anglais ... Ltd., partie acquéreuse des dits droits, et les différents cédants ; que ces relations ont déjà fait l'objet d'une analyse claire et nette de la part du bureau d'imposition, la conclusion en restant que

les conditions de l'alinéa 5 de l'article 50bis L.I.R. ne furent pas remplies lors des diverses opérations de cession ;

Considérant, finalement, que l'argument invoqué par la réclamante qui consiste à supposer que l'administration fiscale luxembourgeoise serait dénuée de tout droit de vérification en ce qui concerne les relations qui existent entre des acteurs étrangers, cette analyse étant, d'après elle, en plus effectuée dans le seul but de vérifier si des dispositions internes sauraient trouver application ou non, prête pour le moins à forte critique sinon à confusion, ceci, du fait que le Luxembourg, à l'instar de tous les autres Etats membres européens, fait partie de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), de sorte qu'il se voit implicitement dans l'obligation de respecter l'ensemble des traités communément élaborés ; qu'un de ces traités représente la Convention modèle contre les doubles impositions, celle-ci trouvant son origine justement dans le but d'empêcher la fraude et l'évasion fiscale en permettant, notamment, aux Etats membres de s'entraider sur un plan fiscal, ces mesures ne constituant en outre non pas des options, mais des conditions indispensables que tous les Etats signataires doivent remplir, ou, du moins, s'engager à essayer de remplir par tous leurs moyens ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

rejette les réclamations contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2011 et contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2011 comme non fondées. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 6 février 2014, la ... a fait introduire un recours contentieux tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 4 novembre 2013.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO, et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et des bulletins de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le prédit recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse, après s'être adonnée à un exposé des faits de l'espèce, conteste la position retenue par le directeur en ce que les droits de propriété intellectuelle litigieux, ci-après désigné par « les ... », auraient été acquis d'une société liée au sens de l'article 50bis, paragraphe (5) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l´impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR ». Elle fait valoir à cet égard que si elle s'était vu transférer juridiquement les ... par un apport de la société de droit anglais ...., ci-après désignée par « la société ... », elle conteste la position étatique selon laquelle il n'y aurait pas lieu, pour l'application de l'article 50bis LIR, de prendre en considération l'apport au moment de sa constitution, mais qu'il conviendrait de prendre en considération le transfert initial de la société de droit des Iles vierges britanniques ..., ci-après désignée par « la société ... », respectivement de la société de droit anglais ..., ci-après désignée par « la société ... », à la société ..., opération désignée ci-après par « le transfert initial ».

La demanderesse donne à considérer que d'un point de vue juridique, elle aurait acquis les ... du fait de l'apport, et que de ce fait elle n'aurait pas été partie au transfert initial. Ainsi, la partie étatique se serait écartée de l'évidence juridique selon laquelle elle aurait bien acquis les ... par un apport d'une société non liée, par l'application du report d'imposition et de l'approche économique.

Elle fait en outre valoir qu'au moment de l'apport, la société ... et elle-même, respectivement apporteuse et bénéficiaire, ne seraient pas à qualifier comme des sociétés associées aux termes de l'article 50*bis*, paragraphe (5) LIR. En effet, selon la circulaire du directeur L.I.R. n° 50bis/1 du 5 mars 2009, ci-après désignée par « la circulaire », la relation entre les sociétés devrait être vérifiée avant l'apport. Or, dans la mesure où elle n'aurait pas existé à ce moment-là, les sociétés n'auraient pas pu être liées.

La demanderesse fait plus particulièrement valoir que ni l'article 50bis LIR, ni la règle du report d'imposition ne fourniraient de référence explicite selon laquelle elle aurait repris la relation contractuelle de la société ... comme conséquence de l'application de la règle du report d'imposition. Les travaux parlementaires afférents n'appuieraient aucunement une telle interprétation des dispositions des articles 50bis, 170 et 172, paragraphe (4) LIR. Par conséquent, l'application de cette interprétation serait contraire aux principes de légalité et de sécurité juridique.

Elle estime qu'il serait clair que le transfert des relations contractuelles ne serait pas d'application automatique dans le cadre du report d'imposition et qu'il faudrait une fiction pour que ledit report ait un tel effet. Or, la fiction inscrite à l'article 170, paragraphe (5) LIR, qui indiquerait que la date d'acquisition de l'apporteur est reprise par le bénéficiaire, se limiterait justement à la date d'acquisition si la valeur comptable de l'apporteur est retenue. Ainsi, les autres caractéristiques, telles que la relation contractuelle, ne seraient pas automatiquement transmises.

La demanderesse en conclut que ni le texte de la LIR ni le contexte où l'idée générale derrière la règle visée de cette même loi ne supporteraient le raisonnement qu'elle ait repris la relation contractuelle conclue initialement par la société ..., de sorte qu'elle aurait bien acquis les ... de la société ... et que, par voie de conséquence, les conditions pour bénéficier des avantages de l'article 50bis LIR seraient remplies en l'espèce.

Le délégué du gouvernement conclut de prime abord que les conditions de l'article 50*bis*, tenant à la nature des droits de propriété intellectuelle visés et quant à la date de la constitution respectivement d'acquisition de ces droits seraient remplies en l'espèce.

Quant à la conditions inscrite à l'article 50*bis*, paragraphe (5) LIR, le délégué du gouvernement donne à considérer que l'intégralité des droits de propriété intellectuelle aurait été acquise par la demanderesse lors de sa constitution en date du 26 août 2011 moyennant libération de son capital social par un apport en nature desdits droits de propriété intellectuelle, ces droits ayant appartenu auparavant à la succursale indigène de la société de droit anglais ..... Cet apport aurait été fait à la valeur comptable, conformément aux dispositions de l'article 172, paragraphe (4) LIR. Il fait valoir que l'article 170, alinéa 5 L.I.R. constituerait le corollaire de l'article 172, alinéa 4 LIR, en retenant, notamment, que lorsque l'organisme bénéficiaire ou les organismes bénéficiaires continuent les valeurs comptables alignées au bilan de l'apporteur, les biens apportés sont réputés acquis à la date d'acquisition retenue par l'organisme apporteur.

Quant à la problématique du niveau à prendre en considération pour effectuer l'analyse fiscale en ce qui concerne la condition posée par l'alinéa 5 de l'article 50*bis* LIR, c'est-à-dire la question de

savoir s'il y a lieu de placer l'analyse au niveau de l'apporteur et de l'organisme bénéficiaire ou au niveau de la société-mère et/ou société-sœur et de l'apporteur, le délégué du gouvernement argumente que dans le cas, tel que celui en l'espèce, où le contribuable opte pour la neutralité fiscale lors de l'apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise sans la moindre découverte des plus-values inhérentes aux différents postes bilantaires, ce serait à bon droit que le directeur a conclu qu'il y a lieu de se placer en l'espèce pour cette analyse fiscale non pas au niveau de l'apporteur et de l'organisme bénéficiaire, mais à celui de la société-mère et/ ou société-sœur et de l'apporteur, compte tenu de l'option exercée par le contribuable pour le régime de la neutralité fiscale au moment de l'apport, c'est-à-dire en raison de l'application de l'article 172, paragraphe (4) L.I.R. et de l'article 170, paragraphe (5) LIR.

Le délégué du gouvernement reprend l'analyse du directeur suivant laquelle fiscalement, en raison de l'option inscrite aux articles 170 et 172 LIR précités exercée en l'espèce, il y aurait lieu de faire abstraction de l'opération de l'apport de l'ensemble du patrimoine d'exploitation détenu par l'établissement stable luxembourgeois de la société ... et d'analyser la relation qui a existé au moment du transfert initial. Il estime plus particulièrement à cet égard qu'une date d'acquisition ne serait pas un concept économique ou juridique isolé ou détachable de la relation contractuelle qui est à sa base et dont elle procède. Au contraire, elle y serait nécessairement liée et elle se réfèrerait donc, tant d'un point de vue économiquement que d'un point de vue juridique à une opération de vente mettant en relation un vendeur et un acheteur. Il en conclut que la fiction fiscale afférente inscrite à l'article 170, paragraphe (5) LIR l'emporterait en fait sur le critère général de l'appréciation économique, de sorte que la décision déférée serait à confirmer.

Force est de prime abord au tribunal de constater que les parties s'accordent pour conclure que les deux conditions inscrites à l'article 50*bis*, paragraphes (1) et (4), 1. LIR, en l'occurrence la nature des droits dégageant les revenus litigieux et à leur date d'acquisition, sont remplies, de sorte que la discussion des présentes portera uniquement sur la question de savoir si la condition inscrite à l'article 50*bis*, paragraphe (5) LIR se trouve remplie en l'espèce.

A cet égard, le tribunal retient, en premier lieu, qu'il est constant en cause que la demanderesse a acquis, au sens de l'article 50*bis* LIR, les ... litigieux par apport de l'actif de l'établissement stable luxembourgeois de la société ... en contrepartie de l'entièreté des parts de son capital social et qu'elle a été opté pour la neutralité fiscale au sens des articles 170 et 172 LIR.

Quant aux effets de l'article 170, paragraphe (5) LIR, disposant : « *Lorsque l'organisme bénéficiaire ou les organismes bénéficiaires continuent les valeurs comptables alignées au bilan de l'apporteur, les biens apportés sont réputés acquis à la date d'acquisition retenue par l'organisme apporteur* », le tribunal est amené à conclure que, dans la mesure où la loi fiscale est d'interprétation stricte, le seul élément du contrat d'acquisition conclu par l'organisme apporteur à prendre en considération est la date d'acquisition. En effet, conclure que tous les éléments de cette convention originaire, tels que, notamment, les parties contractantes, la relation sociétaire ayant existée entre les parties à cette convention et les autres conditions d'acquisition, ajouterait une condition supplémentaire à cette disposition non formulée par le législateur.

Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que la fiction légale inscrite à l'article 170, paragraphe (5) LIR est à interpréter restrictivement en ce sens qu'elle se limite strictement à la date d'acquisition des biens apportés.

Il s'ensuit que c'est à tort que la partie étatique conclut que l'examen de la condition inscrite à l'article 50*bis*, paragraphe (5) LIR devrait s'effectuer au niveau du transfert initial.

En ce qui concerne le moment quand la condition inscrite à l'article 50*bis*, paragraphe (5) LIR, et tenant à la relation entre la société ... et la demanderesse, est à apprécier, le tribunal se rapporte à la circulaire, qui n'a certes pas de valeur légale, mais qui est tout de même susceptible d'être invoquée par le contribuable, tel que c'est le cas en l'espèce, traitant spécifiquement de l'hypothèse qui se présente en l'espèce, à savoir du cas où les ... sont « acquis » par voie d'apport. Ladite circulaire précise : « *L'alinéa 5 ne fournit pas de précision concernant le moment ou la période au cours de laquelle il échet d'analyser la relation de parenté entre la société cédante et la société acquérante du droit immatériel, afin de déterminer si les revenus réalisés peuvent bénéficier de l'exemption partielle. A priori, cette analyse est à faire au moment de la cession du droit immatériel. Ainsi, en cas d'apport d'un bien incorporel à un organisme à caractère collectif moyennant attribution de titres de l'organisme bénéficiaire à l'apporteur, l'analyse de la relation de parenté entre apporteur et organisme bénéficiaire est à faire immédiatement avant l'apport.* »

Par voie de conséquence, le tribunal est amené à retenir que la demanderesse a raison de conclure qu'avant l'apport elle n'avait pas de relation de parenté avec la société ..., de sorte que la condition afférente inscrite à l'article 50*bis*, paragraphe (5) LIR est remplie en l'espèce et que la décision directoriale encourt la réformation en ce sens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision directoriale du 4 novembre 2013, inscrite sous le numéro C 18731 du rôle, dit que la société à responsabilité limitée ... est en droit de bénéficier de l'exonération inscrite à l'article 50*bis* LIR au titre de l'imposition des revenus des collectivités et de l'impôt communal commercial de l'année 2011 ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la partie étatique aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 16 juin 2015, par le vice-président en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 19 juin 2015
Le greffier du tribunal administratif